

Tilburg University

Eenvoud in woord en daad

Dusarduijn, Sonja

Published in:
Van der Geld bundel

Publication date:
2016

Document Version
Peer reviewed version

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

Citation for published version (APA):
Dusarduijn, S. (2016). Eenvoud in woord en daad. In S. Dusarduijn, H. Gribnau, & F. Elswier (Eds.), *Van der Geld bundel: Opstellen aangeboden aan prof. dr. J.A.G. van der Geld* (pp. 171-177). [25] Tilburg University.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

MR. DR. S.M.H. DUSARDUIJN RB¹

Eenvoud in woord en daad

1. Inleiding

Een opvallend kenmerk van de wetenschappelijke publicaties van Jan van der Geld is zijn oriëntatie op de hoofdzaken van het fiscale recht. Dat betekent niet dat Jan geen oog zou hebben voor details, de aandachtige wijze waarop hij zijn koffieritueel dagelijks vormgeeft toont al het tegendeel.² Die toewijding aan finesses ligt ten grondslag aan zijn talent voor het herkennen van accenten³ en is ook zichtbaar in de voorgeprogrammeerde 'bliepjes' op zijn horloge – ze signaleren start, pauze en einde van een college – en de zorgvuldig gerangschikte fotomapjes op zijn iPhone. Jan heeft aantoonbaar aandacht voor deze bijzonderheden van het bestaan.

In de fiscaliteit is hij echter een pleitbezorger van de rode lijn: wetgeving ontdaan van onnodige franje en grootse verhalen. Hoewel ik een liefhebber ben van de verhalende kant van het leven,⁴ ben ook ik een adept van duidelijkheid in het fiscale recht. Mijn bijdrage aan deze bundel is daarom gewijd aan eenvoud in woord en daad. Deze formulering houdt overigens geen verband met het kameradenlied van een Rotterdamse voetbalclub. Wel had ik graag verwezen naar het Bredase clublied van NAC:

"Hee hee hee hee, hup NAC, hup NAC, hup NAC."⁵

Helaas boden die onberispelijk rijmende woorden mij onvoldoende inspiratie.

1. Sonja Dusarduijn is verbonden aan het Fiscaal Instituut Tilburg, Tilburg University.
2. Jan bereidt zijn cappuccino uitsluitend in zijn eigen porseleinen koffiekopje. Het melkschuim wordt zorgvuldig besprenkeld met een vleugje cacao, het lepeltje ligt altijd aan dezelfde kant. Na afloop van dit ritueel wast en droogt Jan het kopje handmatig.
3. Naar verluidt is Jan zelfs in staat het aangeleerde Rotterdamse accent van een Twentenaar te doorzien.
4. Mijn rode lijn toont iets meer rafelrandjes.
5. De (fonetische) uitspraak van de clubnaam is eigenlijk 'Nak', maar het supporters-refrein draagt de soepeler rijmende klank: 'eN Aa Cee'. De gezongen versie van deze clubmantra is te beluisteren via <https://www.youtube.com/watch?v=sNuv-TgpJb0>.

2. Eenvoud als woord

Eenvoud, een oude waarde, wordt geschetst als een typisch Nederlandse deugd.⁶ Dwars door de tijden heen is het geloof in de kracht van die eenvoud nauwelijks gewijzigd. Ook de fiscale wetgever gelooft in de idee dat eenvoud het kenmerk van het ware is. De afgelopen decennia heeft de wetgever herhaalde pogingen gedaan om zijn belastingwetgeving eenvoudiger te maken. Er schuilt tragiek in die pogingen, echt eenvoudiger is het stelsel nooit geworden. Toch duidt ook de huidige Staatssecretaris van Financiën de vereenvoudiging van belastingwetgeving aan als een speerpunt.⁷

Hoewel de wetgever eenvoud vaak vereenzelvigd met doelmatigheid, ziet het begrip voor mij vooral op duidelijkheid, begrijpelijkheid en toegankelijkheid. Het clublied van NAC voldoet aan deze drie basiskennmerken, maar veel fiscale rechtsregels zijn niet eenvoudig voor hun uiteindelijke doelgroep, de belastingplichtigen. Dat is slecht nieuws. Eenvoud in het fiscale recht waarborgt immers dat belastingplichtigen kunnen doorzien wat met een wettelijke bepaling wordt beoogd zodat zij hun handelen daarop kunnen afstemmen.⁸ Een eenvoudige wettekst hanteert duidelijke, helder verwoorde beginselen en begrippen die op consistente wijze worden gebruikt. Deze eenvoud is te herleiden tot de woorden én de daden van een wetgever.

3. Eenvoud in woord

De taal van het fiscale recht is meestal niet eenvoudig in de zin van duidelijk, begrijpelijk en toegankelijk. Ook de wetsartikelen in de vennootschapsbelasting blinken niet uit door eenvoud. Dat gebrek aan duidelijkheid zou gerelateerd kunnen worden aan de 'oude wortels' van deze wet: in het midden van de vorige eeuw was nu eenmaal minder aandacht voor de verwoording van wetteksten. Maar ook de huidige verwoording van wetsartikelen in de vennootschapsbelasting blijkt verre van eenvoudig:

6. Van Sas duidt deze eenvoud zelfs als "het geheim, de gemeenschappelijke noemer, de achterliggende gedachte" van de Nederlandse beschaving. Zie N.C.F. van Sas, *De metamorfose van Nederland. Van oude orde naar moderniteit, 1750-1900*. Amsterdam: Amsterdam University Press 2004, blz. 593.
7. Vgl. de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 16 september 2014, AFP/2014/780. Zie ook het verzoek om voorstellen: <https://www.rijksoverheid.nl/actueel/nieuws/2016/01/18/voorstellen-voor-vereenvoudiging-van-belastingwetgeving>. Jan duidt dergelijke internetconsultaties overigens als *internet-spielerei*, zie J.A.G. van der Geld, 'Dromen van een nieuwe vennootschapsbelasting', *WFR* 2004/993.
8. Over de eis van duidelijkheid van behoorlijke regelgeving zie verder J.L.M. Gribnau, 'Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving', in: A.C. Rijkers en H. Vording (red.), *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer 2006, par. 5.4, blz. 42 e.v.

"Indien de feitelijke werkzaamheid van een belastingplichtige gedurende een deel van het jaar uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestaat uit het houden van deelnemingen of het direct of indirect financieren van met hem verbonden lichamen en de belastingplichtige gedurende een ander deel van het jaar geen of nagenoeg geen werkzaamheden verricht of uitsluitend of nagenoeg uitsluitend werkzaamheden verricht in het kader van de voorbereiding of de beëindiging van werkzaamheden bestaande uit het houden van deelnemingen of het direct of indirect financieren van verbonden lichamen, wordt ook dat andere deel van het jaar voor de toepassing van het vierde lid aange-merkt als een deel van het jaar waarin de feitelijke werkzaamheid van de belastingplichtige uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestaat uit het houden van deelnemingen of het direct of indirect financieren van met hem verbonden lichamen."⁹

Deze zin strooit met vage termen en bevat adembenemend veel woorden.¹⁰ De door de wetgever gewenste 'complexiteitsreductie' is (nog) niet doorgedrongen tot de taal van zijn fiscale recht.

Voor bewoners van de samenleving die niet beschikken over juridische kennis, is de taal van het (fiscale) recht dan ook moeilijk te doorgronden. Toch vereist de kenbaarheid van wetgeving dat rechtsregels op een begrijpelijke wijze worden verwoord. Wie de woorden van de wetgever niet begrijpt, kan zich niet gedragen naar de rechtsnorm die met deze taal wordt verwoord. Daarmee komt de legitimiteit van het overheidsoptreden in het geding: het is niet redelijk om fiscale rechtsregels onverkort toe te passen op belastingplichtigen die deze niet (kunnen) begrijpen.¹¹ De materiële rechtszekerheid gebiedt immers dat iemand weet aan welke verplichtingen hij moet voldoen. Dit inhoudelijk kunnen kennen van fiscale wetgeving vereist dat rechtsregels begrijpelijk zijn (het kunnen bevatten van de inhoud) en inzichtelijk (het kunnen inzien van de bedoe-

9. Tekst van het in 2002 geïntroduceerde art. 20a, lid 6 Wet Vpb 1969. Met deze overvolle zin wordt de houdsterverliesregeling (art. 20, lid 4 Wet Vpb 1969) van toepassing in jaren waarin de houdster- of financieringswerkzaamheden starten of worden afgerond. Deze regeling is niet alleen taaltechnisch lastig te verkroppen, een beperking in de verliesverrekening voor financieringsmaatschappijen zonder deelnemingen strookt evenmin met de ratio van de Bosal-wetgeving.
10. Om exact te zijn: 133 woorden. De leesbaarheid van deze tekst blijkt in de hoogste categorie van moeilijkheid, C2, te vallen. Dat is kwalijk: op het lagere taalniveau C1 begrijpt al meer dan de helft van de volwassenen een tekst niet meer. Vgl. <http://www.texamen.com/>.
11. Belastingheffing is immers een vorm van machtsuitoefening over de maatschappij en haar leden die legitiem dient te zijn, zie J.L.M. Gribnau, *Vertrouwen, legitimiteit en belastingen* (rede Tilburg 2012), Tilburg: Tilburg University/Prisma Print 2012, blz. 6. Gribnau stelt, terecht, dat deze legitimiteitseis de basis vormt voor het vertrouwen van een belastingplichtige in zijn overheid.

ling). Duidelijkheid van fiscale rechtsregels is daarmee van groot belang voor de (min of meer) spontane naleving van deze regels en vereist eenvoud in hun woorden.

Tegenstanders van het gebruik van eenvoudige taal in het recht stellen echter dat een juridische tekst vooral sluitend moet zijn en rechtszekerheid dient te bieden: wetgeving moet bovenal rechtsnormen en principes verwoorden.¹² Een schrijver van wetteksten heeft daarbij minder tekstuele vrijheden omdat aan de taal van wetgeving rechtsgevolgen verbonden zijn.

Het recht is echter niet primair bedoeld voor juristen onderling. Het is bedoeld voor alle bewoners van de samenleving. Het mes van de juridische taal moet aan twee kanten snijden, anders wordt het hopeloos bot.

Weliswaar wordt de ruwe wettekst zelf vaak niet door belastingplichtigen gelezen, maar de eis van innerlijke kenbaarheid van die wet blijft bestaan. De fiscale leek zal daarom voorgelicht moeten worden door hen die de belastingwet beheren, uitvoeren en toepassen. Het helder kunnen verwoorden van juridische teksten vereist evenwel dat deze experts de wet zelf kunnen doorzien. Ook daar kan de eenvoud struikelen: sommige belastingwetgeving in Nederland is zelfs door deskundigen niet (meer) te begrijpen. Een vermaard fiscalist typeert de vennootschapsbelasting dan ook als een ondoordringbare jungle waarin fiscale Tarzans zich, slingerend aan breekbare lianen, moeizaam zouden voortbewegen.¹³ Jan verwoordt dit gebrek aan doorzichtigheid aanmerkelijk eenvoudiger:

“Als het recht wiskunde zou zijn, dan kloppen de vergelijkingen niet.”

Een duidelijke wet moet echter in staat zijn de bedoeling van zijn auteur te dragen. Op dat punt komen de daden van de belastingwetgever in beeld.

4. Eenvoud in daad

In het fiscale recht schuilt ware eenvoud niet alleen in de taal waarmee de wettelijke regels worden verwoord: woorden zijn immers ambigu.¹⁴ Ware eenvoud schuilt in de logica, de onderlinge samenhang van beginselen en begrippen. De na te streven eenvoud van de vennootschapsbelasting schuilt daarom bovenal in een consistent gehanteerd winstbegrip. Ook

12. Zie F. Bennion, 'Don't Put the Law into Public Hands', *The Times* 24 December 1995. Van Gestel behoort evenmin tot de klare-taal-beweging, zie R. van Gestel, 'Een ieder wordt geacht de wet te kennen, maar wie begrijpt er iets van?', *Ars Aequi* januari 2008.

13. R.J. de Vries, 'Delirium tremens oftewel fiscale desoriëntatie', *WFR* 2012/1386.

14. Ieder woord vormt de omlijsting van levende gedachten en draagt daarom verschillende, soms uiteenlopende bedoelingen. Les Murray verwoordt het fraai: "Nothing's said till it's dreamed out in words and nothing's true that figures in words only." Zie Murray, *Poetry and religion* 1986.

daarom was het een foute keuze van de wetgever om in 2007 de geplande volledige herziening van de wet vennootschapsbelasting in te ruilen voor de Wet Werken aan Winst. Daarmee werd alleen een nieuw broddellapje toegevoegd aan de lappendeken.

Toegeven, wetgeven is lastig werk. Het streven naar rechtsverfijning en de noodzaak voor misbruikbestendige wetten lijkt bijna automatisch te leiden tot ingewikkelde belastingwetgeving. Het aanvankelijke voorstel, dat idealiter in overeenstemming met de richtlijnen van de Nota Zicht op wetgeving is opgesteld,¹⁵ wordt in een later stadium doorkruist door goedbedoelde aanvullingen en wijzigingen. Daardoor vervaagt de ratio van het voorstel en wordt de consistentie geweld aan gedaan. Deze complicaties in de wettekst treden niet alleen op door een onvoldoende doordacht taalgebruik, maar ook doordat tijdens het wetgevend proces wijzigingen worden aangebracht, compromissen worden gesloten¹⁶ en amendementen worden ingediend waardoor de rode lijn van het voorstel verbleekt.¹⁷ Zelfs de toelichting van de Staatssecretaris van Financiën kan zorgen voor onduidelijke, en dus ingewikkelde, wetgeving.¹⁸

Om rechtsvinders en rechtstoepasser houvast te geven, zal de wetgever in zijn toelichting op de in zijn wet(svoorstel) vastlegde beginselen duidelijk moeten maken wat zijn bedoeling is. Hoe duidelijker hij deze bedoeling formuleert, des te meer richting kan deze geven.¹⁹ Tussen de Memorie van Toelichting en de uiteindelijke wettekst worden echter heel wat woorden gesproken en geschreven. Bij de aanbidding van de geconsolideerde versie van een wetsvoorstel aan de Eerste Kamer ontbreekt echter een vernieuwde toelichting op de herziene tekst. Om meer helderheid te verkrijgen in het ontstaan en de achtergrond van fiscale rechtsregels zou het advies van de rechtsfilosoof Bentham gevolgd kunnen en zelfs moeten worden. Bentham raadt aan om elke wet te voorzien van een uitgebreid commentaar waarin de redenen voor en de rechtvaardiging van deze rechts-

15. *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, nrs. 1 en 2.

16. Zie inzake de bovenmatige deelnemingsrente M.H.C. Ruijschop, 'Kapitaal', *WFR* 2014/1602.

17. In gelijke zin J.A.G. van der Geld, *Zicht op fiscale wetgeving* (oratie Tilburg), Tilburg: Tilburg University Press 1991, blz. 32.

18. Vgl. I. de Roos en R.J. de Vries, 'Laagbelaste beleggingsdeelneming en [grensoverschrijdende] fiscale eenheid: nadere afstemming aanbevolen', *WFR* 2007/1105 over de discrepantie tussen de uitleg van de Staatssecretaris van Financiën in de Tweede en in de Eerste Kamer. Zie ook A.O. Lubbers en L.M.J. Sangster, 'Het gebruik en de bruikbaarheid van parlementaire geschiedenis bij wetsuitleg', *WFR* 2012/1521. Zij stellen dat de tekst van sommige regelingen botst met het in de parlementaire geschiedenis geschetste oogmerk.

19. J. Kruithof en A.O. Lubbers, 'Wetgeven en het voorsorteren op rechtsvindingsbeslissingen', *WFR* 2015/496. In vergelijkbare zin R.H. Happé, *Belastingrecht en de geest van de wet. Een pleidooi voor een beginsel-benadering in de wetgeving*, Tilburg: Tilburg University 2011, blz. 48. De pleidooien van deze auteurs zijn echter, helaas, alleen gericht op duidelijkheid voor rechters.

regels wordt opgenomen.²⁰ Geadviseerd wordt om een dergelijke samenvattende geconsolideerde toelichting ook op te stellen na de aanvaarding van een fiscaal wetsvoorstel door de Tweede Kamer. Dat dwingt de wetgever om te onderzoeken in hoeverre zijn oorspronkelijke Memorie van Toelichting nog standhoudt na latere wijzigingen op het voorstel en eventuele amendementen. In de toelichting op zijn amendement op een fiscaal wetsvoorstel zou de indiener bovendien moeten aangeven hoe zijn opwelling of compromis zich verhoudt tot de ratio van het wetsvoorstel. De idee is immers dat de wetgever geldt als één.

In lijn met de ideeën van Bentham wordt bovendien geadviseerd om de belastingwetgever in een preambule bij elke heffingswet te laten aangeven wat het primaire doel is van deze wet en welke uitgangspunten daarbij gelden. Het expliciet vermelden van deze basis verschaft een interpretatiekader dat deze verzameling rechtsregels bovendien op heldere wijze afbakent. Dat kan een waarborg bieden voor een consistente, logische architectuur van wetgeving. En dus voor ware eenvoud.

5. Tot slot

De praktische deugd die het nastreven van eenvoud is, blijkt lastig in de praktijk te brengen. Wie meent dat daarin verandering zal komen, zou betiteld kunnen worden als “betrekkelijk naïef”.²¹ In mijn ogen verdient die naïviteit echter de voorkeur boven cynisme en pessimisme, een sombere houding leidt immers tot stilstand. Ook ten aanzien van de eenvoud in het fiscale recht.

Die stilstand kan worden doorbroken door eenvoud in woord en daad van de belastingwetgever. In daad door een heldere formulering van zijn bedoeling, bij voorkeur in geconsolideerde toelichtingen en preambules bij heffingswetten. En in woord door een eenvoudig, dus duidelijk, begrijpelijk en toegankelijk gebruik van taal in het fiscale recht. Nu het directe publiek van een wettekst vooral lijkt te bestaan uit juristen, moet de wetgever er bovendien zorg voor dragen dat zijn wetteksten voor dit geschoolde publiek eenvoudig zijn in het gebruik. Tot dat gebruik behoort ook de communicatie over deze rechtsregels. De gemiddelde belastingplichtige is wellicht niet altijd geïnteresseerd in de ruwe woorden van de wet, maar

20. Bentham (Works) 1838-1843, Volume I, *A Fragment on Government*. Ik heb dit voorstel ook gedaan in mijn proefschrift: *De rechtsfictie in de inkomstenbelasting. De fiscale kleur van het alsof*, Enschede: Gildeprint 2015, (hierna: Dusarduijn 2015), blz. 483 e.v. Te raadplegen via https://pure.uvt.nl/portal/files/9578337/Dusarduijn_Rechtsfictie_17_12_2015.pdf. De hoopvolle hypothese dat een proefschrift ook daadwerkelijk wordt gelezen, lijkt overigens onjuist. Een herhaling van hetgeen geopperd is in de dissertatie is dan wel beter ‘te hebben’.

21. Deze kenschets is herleid uit R.J. Pieterse, ‘Boekbespreking van ‘De wet als kunstwerk. Een andere filosofie van het recht’ van Willem Witteveen’, *WFR* 2015/745.

hij heeft wel belangstelling voor een heldere uitleg daarover.²² Hij wil begrijpelijke taal die de kern kort en krachtig samenvat.

Daarvoor zijn mensen nodig zoals Jan, wetenschappers die het fiscale recht herschrijven op een 'huiselijke' manier. Of het clublied van NAC daarbij een inspiratiebron kan zijn, betwijfel ik overigens. Artikel 1 Wet Vpb 1969 zou dan immers luiden:

"Hee hee hee hee, hup Vpb."

Inhoudelijk heeft dat weinig om het lijf, al klinkt het lekker ritmisch en net zo optimistisch als het Bredase refrein.

22. Een uitleg door zowel belastingadviseurs als de belastingdienst. Zie, uitgebreider, Dusarduijn 2015, deel 3, hoofdstuk 3 (De woorden en de dingen in het recht), blz. 403-426.